

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

06.03.1984

Geschäftszahl

83/14/0095

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Traumüller, über die Beschwerde des Allgemeinen Öffentlichen Krankenhauses W in W, vertreten durch Dr. Alfred Haslinger, DDr. Heinz Mück und Dr. Peter Wagner, Rechtsanwälte in Linz, Kroatengasse 7, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 5. April 1983, Zl. 227/1-5/Ae-1982, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer für 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 8.060,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Einziges Streitpunkt dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist die Frage der Lohnsteuerfreiheit der von der Beschwerdeführerin an in dem von ihr betriebenen Krankenhaus (insbesondere in Aufnahmekanzleien und ärztlichen Schreibstuben) tätige Schreibkräfte nach § 27 Z. 1 des einschlägigen Kollektivvertrages bezahlten Erschwerniszulagen. Die zitierte Bestimmung des Kollektivvertrages hatte für das Streitjahr 1980 den Wortlaut "... Schreibkräfte (ohne Rücksicht auf Qualifikation und Einstufung in der Verwendungsgruppe) erhalten monatlich eine Erschwerniszulage von derzeit S 261,--".

Das Finanzamt verneinte, dem Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung folgend, die Subsumtion der erwähnten Zulagen unter die Begünstigungsbestimmung des § 68 EStG 1972, was zu einer Lohnsteuernachforderung für 1980 im Betrage von S 40.212,-- führte.

In diesem Umfang erhob die Beschwerdeführerin gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid Berufung, in der sie ausführte, die in Betracht kommenden Schreibkräfte müßten ihren Dienst unter außerordentlichen Erschwernissen verrichten, weil einerseits der Arbeitsanfall zum Teil sehr unregelmäßig sei und unter Zeitdruck erledigt werden müsse, andererseits die auszufertigenden Schriftstücke nicht mit einer normalen Korrespondenz und demgemäß der Dienst in der Kanzlei eines Krankenhauses sowohl der Verantwortlichkeit wie auch dem gelegentlich auftretenden Leistungsdruck nach nicht mit dem Dienst in einem kaufmännischen Büro oder einer sonstigen Verwaltungsstelle vergleichbar sei. Es würden in der Diktion sehr viele Fremdworte verwendet, was auch für geschulte Schreibkräfte besonderer ständiger Konzentration bedürfe; für die Genauigkeit der Ausfertigungen bestehe ein überdurchschnittliches Maß an Verantwortung, weil davon Leben und Gesundheit von Patienten abhängen könne. Auch diese erhöhte Verantwortung stelle eine erhöhte Belastung dar.

Die belangte Behörde wies diese Berufung mit Bescheid vom 5. April 1983 im wesentlichen mit der Begründung ab, die für eine Behandlung als steuerbegünstigte Lohnbestandteile im Sinne des § 68 EStG 1972 geforderte materiellrechtliche Bedingung sei im Gegenstandsfalle nicht erfüllt. Die Schreibkräfte verrichteten ihre Tätigkeit nicht unter den außerordentlichen Bedingungen, wie sie im Anhang II. des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 7. September 1949, AÖFV Nr. 260, angeführt gewesen seien, welche Ausführungen ohne weiteres als Auslegungsbehelf dafür, ob verrichtete Arbeiten in der Tat mit einer Erschwernis verbunden seien, herangezogen werden könnten. Der Gesetzgeber sei überdies von der Vorstellung ausgegangen, unter einer "außerordentlichen Erschwernis" (nach § 68 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972) seien nur körperliche Erschwernisse zu verstehen, während eine Erschwernis dann nicht vorliege, wenn an einen

Arbeitnehmer höhere Anforderungen gestellt würden, als dies seine Qualifikation zulasse. Eine Schreibkraft, die nach Diktat häufig Fremdworte zu schreiben habe, arbeite noch nicht unter erschwerten Umständen. Auch bräuchten Maschinschreibearbeiten nicht zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit und körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich. Qualifizierte Tätigkeiten könnten nicht Anlaß dafür bilden, den dafür vorgesehenen Zulagen die "Eigenschaft einer steuerbegünstigten Erschwerniszulage zu verleihen". Die Regelung (gemeint: im Kollektivvertrag) über die Zuerkennung der Erschwerniszulage für Schreibkräfte deute auf eine Leistungszulage hin, die voll lohnsteuerpflichtig sei.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde und die dazu von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Erhält ein Arbeitnehmer Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, so beträgt nach § 68 Abs. 1 EStG 1972 die Lohnsteuer, soweit diese Zulagen insgesamt den Freibetrag von S 5.070,- monatlich übersteigen, 15 v. H. Daß die an die im Schreibdienst beschäftigten Spitalsangestellten der Beschwerdeführerin unter dem Titel einer Erschwerniszulage ausbezahlten Beträge im Jahre 1980 den genannten Freibetrag bei weitem nicht überstiegen, sodaß - kommt diesen Beträgen die Qualifikation einer Erschwerniszulage im Sinne des § 68 EStG 1972 zu - dafür Steuerfreiheit gegeben wäre, ist unbestritten.

In § 68 Abs. 2 EStG 1972 führt der Gesetzgeber näher aus, welche Teile des Arbeitslohnes unter den im ersten Absatz dieser Bestimmung angeführten drei Arten von Zulagen zu verstehen sind. Darnach liegt (Z. 2 leg. cit.) eine im gegebenen Streitfall allein in Betracht kommende Erschwerniszulage vor, wenn sie dem Arbeitnehmer deshalb gewährt wird, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. Keine Rolle spielt hingegen für Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Erschwerniszulage das von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid rechtsirrigerweise ins Spiel gebrachte Moment einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers, das nur in Z. 3 des § 68 Abs. 2 EStG 1972 als Teil der Definition der Gefahrenzulage genannt ist, während die hier entscheidende Definition der Erschwerniszulage ausschließlich unter Z. 2 leg. cit. gebraucht wird (Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 68 EStG 1972, Tz 3).

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Meinung der eben zitierten Kommentarstelle auch dahin, daß bei Lösung der Frage, ob eine konkret verrichtete Arbeit tatsächlich mit Erschwernis verbunden ist, auch ein Rückgriff auf den Anhang zum Erlaß vom 7. September 1949, AÖFV Nr. 260, in Betracht kommen kann. Doch enthält der hier allein in Frage kommende Abschnitt II dieses Anhanges (wie übrigens auch seine Abschnitte I und III) zufolge der Präambel, die für eine Erschwernis geforderten Umstände seien "insbesondere gegeben", eine nur beispielsweise Aufzählung überwiegend schwerer manueller Arbeiten auf dem (im weiteren Sinne verstandenen) Sektor des Bauwesens, die schon ihrer Formulierung selbst nach keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit oder gar Ausschließlichkeit erhebt. Dazu kommt als für den Verwaltungsgerichtshof entscheidend, daß eine solche Vollständigkeit oder Ausschließlichkeit einer Aufzählung konkreter Arbeiten mit dem für die schließliche Beurteilung allein ausschlaggebenden geltenden Gesetzestext (§ 68 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972) nicht in Einklang zu bringen wäre. Im konkreten Fall aber kann die im Anhang II zum oben erwähnten Erlaß enthaltene Anführung von Beispielen auch eine wirksame Auslegungshilfe nicht gewähren, weil diese Beispiele durchwegs einem Sektor angehören, der mit dem hier vorliegenden (Schreibearbeiten von Angestellten) keinen Vergleich zuläßt, ein solcher "Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen" aber nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzes vorgenommen werden muß.

Dieser zuletzt erwähnte Vergleich kann im gegebenen Fall nur ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen für angestellte Schreibkräfte im Bürodienst sein, wie er im Rahmen von gewerblichen Betrieben, Anstalten, öffentlichen Dienststellen oder Kanzleien freiberuflich Tätiger zu leisten ist. Eine außerordentliche Erschwernis gegenüber diesen Arbeitsbedingungen erblickte die Beschwerdeführerin für die in ihrem Krankenhaus tätigen Schreibkräfte schon im Abgabungsverfahren (und wieder in ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof) in dreifacher Richtung:

- a) Zeitdruck wegen zum Teil sehr unregelmäßigen Arbeitsanfalles;
- b) Verwendung von übermäßig vielen Fremdworten im Text;
- c) Übermaß an Verantwortung in Richtung auf Genauigkeit der Arbeit wegen möglicherweise bis zu letalen Folgen von Fehlern.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt nun die in der Beschwerde vertretene Meinung, daß die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Einschränkung des Begriffes der Erschwernis auf "nur körperliche Erschwernisse" im Gesetz keine Stütze findet und daher die vorgenannten Umstände zumindest in ihrem Zusammenwirken durchaus eine "außerordentliche Erschwernis" gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen, mit denen der Vergleich nach dem Vorgesagten hier anzustellen ist, bedeuten können. Freilich bewirkt auch das Bestehen einer solchen außerordentlichen Erschwernis die angestrebte Steuerfreiheit der Zulagen für die Schreibkräfte nur unter der weiteren vom Gesetz verlangten Voraussetzung, die zu leistenden Arbeiten erfolgten überwiegend unter den die Annahme einer solch außerordentlichen Erschwernis rechtfertigenden Umständen. Daher war es unerlässlich, vor der

Entscheidung alle jene Tatsachen konkret festzustellen, aus denen sich ergibt, mit welcher Intensität, in welcher Art und vor allem auch in welchem zeitlichen und mengenmäßigen Ausmaß die von den Schreibkräften zu leistenden Arbeiten durch die soeben unter a) bis c) angeführten Momente charakterisiert waren. Erst dann wird im Wege des vom Gesetz angeordneten Vergleichs beurteilt werden können, ob die für die Schreibarbeiten im Spital überwiegend herrschenden Umstände eine außerordentliche Belastung gegenüber den Arbeitsbedingungen für Schreibkräfte in anderen Bereichen darstellen; dabei wird nicht unberücksichtigt bleiben dürfen, daß gewisser Zeitdruck (termingebundene Agenden), das Beherrschen von spartentypischen Fremdworten und Verantwortung für schwere Folgen von Ungenauigkeiten auch außerhalb von Spitälern (etwa in Rechtsanwaltskanzleien, Polizeidienststellen, chemischen Laboratorien) weithin zu den Arbeitsbedingungen von Schreibkräften gehören und als solche nicht außergewöhnlich sind. Da die belangte Behörde auf die Prüfung der als mögliche Erschwernisquellen in Betracht kommenden konkreten Arbeitsbedingungen nicht einging, weil sie ihrer Beurteilung die verfehlte Rechtsansicht zugrunde legte, "außerordentliche Erschwernis" im Sinne des § 68 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 könnten nur körperliche Erschwernisse sein, mußte die Aufhebung ihres Bescheides gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erfolgen.

Der Zuspruch von Aufwandsatz an die Beschwerdeführerin beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 und der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Mit dem pauschalierten Schriftsatzaufwand nach Art. I Z. 1 besagter Verordnung sind "Schreibaufwand" und Portospesen abgegolten. Wien, am 6. März 1984

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1984:1983140095.X00